



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 16327.720120/2017-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-007.633 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de outubro de 2019  
**Recorrente** BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2012

LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. FAP. DIFERENÇAS. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

No caso de lançamento para prevenir a decadência em relação a diferenças de Fator Acidentário de Prevenção (FAP), cuja exigibilidade se encontra suspensa por impugnação administrativa ao índice aplicado, é cabível a lavratura de multa de ofício.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC. LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. SÚMULA CARF N° 108.

Nos termos da legislação de regência, a multa de ofício integra o crédito tributário e, dessa forma, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento, à Taxa Selic, sendo nessa linha a Súmula CARF n° 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Wilderson Botto, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, que deram provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Paulo Sérgio da Silva, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Renata Toratti Cassini e Wilderson Botto (Suplente Convocado).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-007.633 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.720120/2017-31

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão nº 01-34.393, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belém/PA, fls. 2.678 a 2.685:

Trata-se de processo administrativo relativo a contribuições sociais incidentes sobre as remunerações de segurados empregados correspondentes à parte destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT ajustado (parcela relativa à majoração decorrente do Fator Acidentário de Prevenção – FAP – vigente em 2012, no valor original de R\$ 54.960.179,74, acrescido de multa prevista no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/96 e demais acréscimos legais (Auto de Infração de fls. 2.525 a 2.530).

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 2.531 a 2.543), o índice FAP originalmente atribuído ao Banco Santander S.A. para o período analisado foi de 1,4576.

Inconformada, a interessada apresentou, junto ao Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Políticas de Previdência Social, o recurso previsto no § 2º, art. 202-B do Decreto nº 3.048/99 (processo administrativo 1111280004096011).

A decisão de 1ª instância majorou o índice originalmente apurado de 1,4576 para 1,6102. Em 01/11/2013, a impugnante recorreu à 2ª instância e atualmente aguarda o resultado desse questionamento.

Ainda de acordo com o relatório, *verificou-se que nas competências de 02/2012 a 13/2012, do valor total da alíquota relativa à contribuição ao RAT Ajustado, qual seja, 4,8306%, que deveria incidir sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, o contribuinte não recolheu o montante acrescido à alíquota RAT básica pelo FAP, tendo recolhido somente 3,00%. Além disso, foram declarados em GFIP: alíquota RAT de 3% e FAP igual a 1,00.*

Foram então levantadas as diferenças entre os valores devidos e os efetivamente declarados e recolhidos, correspondentes à parcela da alíquota RAT majorada pelo FAP, no valor de 1,8306%.

Após ser cientificada do presente lançamento, a contribuinte apresentou, em 21/03/2017, a impugnação de fls. 2.553 a 2.581 solicitando, em síntese:

- a suspensão do presente processo administrativo até o encerramento definitivo do recurso interposto junto ao Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional;
- que somente após a decisão de mérito definitiva do recurso será possível o exercício pleno de seu direito de defesa em relação ao lançamento;
- que o questionamento perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional não configura renúncia ou desistência da presente impugnação;
- subsidiariamente, caso o sobrestamento da presente impugnação seja indeferido, que sejam analisadas as alegações no sentido de reconhecer a ilegitimidade e a inconstitucionalidade da contribuição em tela, o desrespeito aos princípios da estrita legalidade, da segurança jurídica, da publicidade, da proporcionalidade, da isonomia e da referibilidade;
- o reconhecimento de que o índice de FAP apurado não reflete a realidade da contribuinte pois a grande maioria dos acidentes sofridos pelos segurados ocorreram fora dos seus estabelecimentos;
- que, em virtude da suspensão da exigibilidade das contribuições seja afastada a multa de ofício aplicada;

- subsidiariamente, que seja decretada a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Ao julgar a impugnação, em 30/6/17, a 4ª Turma da DRJ em Belém/PA, por unanimidade de votos, conclui pela sua improcedência, consignando a seguinte ementa no *decisum*:

#### SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. FAP.

O recurso em processo de contestação do FAP não impede o regular andamento do processo de lançamento das contribuições sociais previstas na legislação previdenciária.

#### FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. FAP. QUESTIONAMENTO. COMPETÊNCIA.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil não possui competência para apreciar questionamentos referentes aos critérios utilizados na formação do FAP.

#### INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEIS E ATOS NORMATIVOS. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Descabe apreciar em sede de contencioso administrativo fiscal alegações fundadas em inconstitucionalidade de leis ou ilegalidade de atos normativos que compõem a legislação tributária.

#### PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

Cientificado da decisão de primeira instância, em 18/7/17, segundo o Termo de Ciência de fl. 2.690, o Contribuinte, por meio de seus advogados (procuração de fls. 2.723 e 2.724), interpôs o recurso voluntário de fls. 2.693 a 2.722, em 15/8/17, alegando, em síntese:

#### **II.1. Necessidade de sobrestamento do Processo Administrativo Fiscal**

Como exposto nos fatos, o crédito tributário em discussão é atualmente objeto de processo administrativo específico, em trâmite perante o Ministério da Previdência Social (processo administrativo nº 11112.80004096/01-1).

[...]

Por esse motivo, o presente processo administrativo deve ser sobrestado até ulterior análise do recurso administrativo pendente e encerramento definitivo do Processo Administrativo nº 1111280004096/01-1.

#### **II.2. Impossibilidade de se configurar renúncia ou desistência à esfera administrativa do Ministério da Previdência Social**

No caso desse E. CARF não entender pela suspensão do presente processo, deve manter o acórdão recorrido exclusivamente no ponto sobre a ausência de configuração de renúncia ou desistência do Recorrente acerca das questões discutidas perante o Ministério da Previdência Social (processo administrativo nº 1111280004096/01-1), para apreciar as matérias de mérito a seguir relacionadas.

Não há que se falar em renúncia, pelo Impugnante, à esfera administrativa específica vinculada ao Ministério da Previdência Social, haja vista que o **processo administrativo nº 1111280004096/01-1, que discute o índice FAP de 2012, foi interposto muito antes do início do presente processo administrativo fiscal.**

[...]

### III.1. Erros e ilegalidades envolvidas na atribuição do FAP 2012

Ocorre que o FAP imputado ao Impugnante é absolutamente incongruente com a realidade fática e documentalmente comprovada no que tange aos acidentes de trabalho sofridos por seus empregados. Tal fato torna absolutamente desproporcional a majoração do FAP e, conseqüentemente, do RAT Ajustado, por razões comprovadamente alheias ao poder de zelo e saúde do Impugnante para com seus empregados.

Isso porque a grande maioria dos acidentes sofridos pelos empregados do Impugnante ocorreram fora do estabelecimento da empresa, isto é, em áreas públicas distantes do poder de gestão, zelo e comando do Impugnante. Portanto, fato impossível evitar a ocorrência de eventuais danos ou acidentes, não obstante todos os esforços do Impugnante a fim de evitar qualquer prejuízo aos seus empregados.

[...]

Assim, uma vez que este processo administrativo não foi sobrestado para aguardar o encerramento do Processo Administrativo n.º 1111280004096/01-1, em trâmite perante o Ministério da Previdência Social, torna-se imprescindível o **recálculo do índice FAP** do Impugnante para refletir a veracidade dos eventos ocorridos e adequar o referido coeficiente considerando-se os verdadeiros percentis de frequência, custo e gravidade.

[...]

### III.2. Princípio da estrita legalidade tributária

Da mera leitura do artigo 10, da Lei n.º 10.666/2003, infere-se que a lei estabeleceu o intervalo da alíquota da Contribuição ao RAT, que é calculada pela multiplicação dos percentuais de 1%, 2% e 3% por esse coeficiente denominado FAP, que varia de 0,5 (cinco décimos) a 2 (dois inteiros).

Com isso, infere-se que a lei não previu propriamente a alíquota da contribuição ao RAT, mas tão somente o intervalo de sua aplicação, que pode variar de 0,5% até 6%. Ora, **se a lei não previu a alíquota do tributo, claramente contrariou o Princípio da Estrita Legalidade Tributária**, premissa constitucional preconizada no artigo 150, inciso I, da Carta Magna.

[...]

### III.3. Ofensa à segurança jurídica e à publicidade

Não obstante todos os pontos de inconstitucionalidade e ilegalidade acima arguidos, fato é que é juridicamente inadmissível que a alíquota da contribuição RAT seja modificada com base em dados **que carecem de segurança e certeza jurídica**.

E o que é pior: tais dados são **absolutamente inacessíveis**, haja vista que o **desempenho acidentário das demais pessoas jurídicas que compõem o mesmo setor não foi divulgado pelo INSS**. Ora, sem a publicidade desses desempenhos, não há sequer como se auditar o cálculo do INSS que culminou na imposição de FAP tão gravoso.

[...]

### III.4. Contrariedade ao artigo 195, § 9º, da Constituição Federal

[...] a manipulação decorrente do FAP não obedeceu às diretrizes constitucionais. Deveras, conforme se infere do artigo 10, da Lei n.º 10.666/2003, o cálculo desse fator leva em conta “os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo” dos acidentes do trabalho imputados à empresa, os quais **em nada se assemelham aos fatores previstos no artigo 195, § 9º da Constituição Federal**.

[...]

### III.5. Princípio da proporcionalidade

[...] após a contestação do índice FAP vigente para o ano de 2012 perante o Ministério da Previdência Social, esse órgão, ao invés de considerar reavaliар os métodos e

critérios originalmente imputados ao Impugnante que certamente levariam à redução do FAP,  **aumentou o multiplicador de 1,4576 para 1,6102** em primeira instância administrativa, de forma notadamente prejudicial ao Recorrente.

[...]

Logo, conclui-se que a imposição do FAP representa medida exageradamente gravosa, e, inclusive, confiscatória imposta pela União, em flagrante abandono do sistema atuarial do cálculo do custeio dos benefícios do INSS, o que ofende o Princípio da Proporcionalidade.

### **III.6. Contrariedade ao conceito de tributo e ao princípio da isonomia**

De fato, cogitam-se apenas duas justificativas para o emprego do FAP: ou se trata de medida tendente a premiar aquele que tem boas políticas de segurança do trabalho e punir quem mais provoca acidentes, ou o propósito é de permitir a individualização dos contribuintes em função dos custos previdenciários em que incorrem, exigindo-se desembolso maior daquele que demanda mais, em termos acidentários, da Seguridade Social.

Caso o FAP tenha como propósito premiar ou punir, em função do desempenho acidentário da pessoa jurídica, **é ilegal porque colide com o conceito de tributo** previsto pelo artigo 3º, do Código Tributário Nacional, e com a sua **finalidade jurídica** (que é a de custear os benefícios acidentários concedidos pela Previdência Social); se, por outro lado, o FAP se destina a **exigir mais daquele que mais demanda da Seguridade Social, há maltrato ao Princípio da Isonomia**.

[...]

### **III.7. Ofensa ao princípio da referibilidade**

[...]

Tal preceito constitucional estabelece o vínculo entre o valor da exação e o do benefício, indicando que o custeio da Seguridade Social deve reverter em benefício daqueles que colaboram para tanto mediante o recolhimento de tributos.

As alíquotas de 1, 2 ou 3% da contribuição RAT sempre foram consideradas (pela própria Previdência Social) suficientes para fazer frente aos gastos incorridos com a concessão de benefícios acidentários, não havendo razão, até que se prove o contrário (o que não ocorreu até o presente momento), para majorar o valor da contribuição devida.

Portanto, por todas as razões expostas, a aplicação do FAP mostra-se completamente descabida, devendo, portanto, ser reconhecida a improcedência desta autuação fiscal.

### **IV. Impossibilidade de cobrança de multa de ofício em razão da suspensão da exigibilidade das contribuições**

Com relação a indevida exigência da multa de ofício, o acórdão recorrido consignou, em síntese, que o lançamento dessa penalidade é uma atividade vinculada para a Autoridade Fiscal, bem como, que a incidência da multa de ofício nos lançamentos para prevenir a decadência fica obstada apenas nos casos do artigo 151, incisos IV e V do CTN. [...]

Contudo, o acórdão recorrido não observou o óbice legal contido no artigo 151, inciso III do CTN, que prevê a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e a consequente vedação à realização de posteriores atos de cobrança, como o lançamento de ofício. Nesses casos, tem-se que o ordenamento jurídico permite unicamente a realização do lançamento para prevenir a decadência, porém, sem a imposição de multa.

### **V. Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa**

Ainda que se entenda pela manutenção da autuação em análise, bem como da (indevida) multa de ofício, o que se alega apenas título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal. [...]

(Grifos no original)

Em primeira apreciação do recurso voluntário, realizada em 5/10/18, este Colegiado decidiu converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos, consignados na Resolução nº 2402-000.689, fls. 2.754 a 2.758:

Resolvem os membros do colegiado, converter o julgamento em diligência, Retornando-se o Processo Administrativo Tributário PAF à origem, devendo esse ficar ali sobrestado caso o processo administrativo relativo ao Fator Acidentário de Prevenção FAP ainda não se encontre definitivamente julgado ou, caso contrário, que seja juntada a decisão administrativa relativa ao FAP ao PAF, restituindo-se o processo administrativo fiscal ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para retomada do julgamento do recurso voluntário.

E atendimento à diligência, foi juntado aos autos o Relatório de Análise da Contestação Online do FAP de fls. 2.760 a 5.605, no qual consta a manutenção do FAP de 1,6102 em segunda instância administrativa, com o resultado tendo sido publicado no Diário Oficial da União em 29/4/9.

Cientificada da resolução e do resultado da diligência, em 2/5/19, segundo o Termo de Ciência de fl. 5.611, a Contribuinte, por meio de seus advogados (procuração de fls. 2.723 e 2.724), apresentou a manifestação de fls. 5.614 a 5.623, na qual discorre sobre os fatos ocorridos até ser cientificada do resultado da diligência, acrescentando as seguintes alegações contra a multa de ofício aplicada:

Conforme demonstrado pelo Requerente em seu Recurso Voluntário, havendo recurso administrativo pendente de apreciação – quando da lavratura do auto de infração -, as contribuições ao RAT, com ajustes do FAP, eram inexigíveis, não havendo, portanto, o que se falar em penalidade por suposto descumprimento de obrigação tributária mediante imputação de penalidade.

Assim, se inexistir exigibilidade, e inexistir descumprimento de obrigação tributária que enseje a aplicação de penalidade, a conclusão imediata é que a multa de ofício, tal como exigida no caso em tela é absolutamente indevida.

[...]

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") já apreciou questão semelhante em sede de recurso repetitivo no REsp nº 1.131.051/SP - vinculante a este E. CARF, conforme art. 62, §1º, inciso II, "b", e § 2º, do Anexo II do RICARF - em que foi decidida a impossibilidade de lavratura de auto de infração enquanto pendentes umas das causas de suspensão da exigibilidade do crédito previstas no artigo 151 do CTN, *in verbis*:

**É que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, com a lavratura do auto de infração.**

**O processo de cobrança do crédito tributário encarta as seguintes etapas, visando ao efetivo recebimento do referido crédito:**

- a) a cobrança administrativa, que ocorrerá mediante a lavratura do auto de infração e aplicação de multa: exigibilidade-autuação;
- b) a inscrição em dívida ativa: exigibilidade-inscrição;
- c) a cobrança judicial, via execução fiscal: exigibilidade-execução. (REsp nº 1.131.051/SP – g.n.).

Na espécie, não há que se falar que o supramencionado precedente se limita apenas aos casos em que houve o depósito do montante integral (artigo 151, inciso II, do CTN), ao passo que a menção às causas de suspensão da exigibilidade é realizada de maneira genérica, sem preconizar qualquer distinção com as demais espécies.

[...]

Referida questão está, inclusive, **consolidada na Súmula CARF nº 17**, o que apenas reforça a necessidade de cancelamento da penalidade em questão:

**Súmula CARF nº 17: Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa** na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

Não se questione, ainda, que o referido dispositivo legal aponta apenas as hipóteses dos incisos IV e V, do artigo 151, do Código Tributário Nacional, já que a situação fática que se encontra o Requerente é peculiar, qual seja, processo administrativo (previdenciário específico) anterior, e com exigibilidade suspensa, prévio ao processo administrativo fiscal, mas, principalmente, por sua situação fática ser o cenário exato capaz de invalidar a multa de ofício incorretamente exigida.

Entendimento contrário concorreria para tornar letra morta as disposições legais e normativas que preveem efeito suspensivo ao recurso administrativo.

Assim, não havendo diferenças entre as espécies de suspensão da exigibilidade do crédito, é perfeitamente cabível ao presente caso a solução adotada no REsp nº 1.131.051/SP, julgado no rito dos recursos repetitivos, para reconhecer que **a Autoridade Fiscal não poderia ter realizado qualquer ato de cobrança (lançamento) sobre crédito tributário com a exigibilidade suspensa, muito menos poderia exigir multa de ofício** nesse ato, como erroneamente o fez.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Relator

### Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

### Do sobrestamento do processo

Em relação ao sobrestamento, tem-se que tal questão já restou resolvida por meio da diligência realizada, conforme relatado acima.

### Da alegada impossibilidade de se configurar renúncia ou desistência à esfera administrativa alegada decadência

Quanto à renúncia ou desistência à esfera administrativa, o julgado *a quo* reconheceu a sua não ocorrência, decisão, esta, não questionada pelo Recorrente.

A esse respeito, acompanhamos a decisão de primeira instância, uma vez que o Recorrente não ingressou no judiciário para discutir o FAP, tendo apenas apresentado recurso administrativo ao Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional do Ministério da Previdência Social, questionando a majoração do índice de FAP<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Fator Acidentário de Prevenção - Lei 10.666, de 8/5/03.

## **Dos alegados erros e ilegalidades envolvidas na atribuição do FAP 2012**

Quanto a esse item do recurso, não vemos retoque a se fazer na decisão recorrida, que assim se manifestou:

Ocorre que a Secretaria da Receita Federal do Brasil não possui competência para apreciar eventuais questionamentos acerca do Fator Acidentário de Prevenção, que devem ser encaminhados ao Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Políticas de Previdência Social do atual Ministério do Trabalho e Previdência Social, nos termos do art. 202-B do Decreto nº 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social), conforme já corretamente efetuado pela interessada:

Art. 202-B. O FAP atribuído às empresas pelo Ministério da Previdência Social poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

Ademais, a discussão administrativa quanto ao índice do FAP já foi concluída no Processo Administrativo nº 1111280004096/01-1, que tramitou no âmbito do Ministério da Previdência Social.

## **Das alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade**

Nos itens de III.2 a III.7, alega o Recorrente que a majoração do FAP teria ofendido dispositivos legais e constitucionais, bem como princípios do direito tributário, porém, os procedimentos que levaram à definição do índice do FAP aplicável, bem como o lançamento ora discutido, estão definidos em atos normativo de observância obrigatória pela autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade funcional, segundo prevê o art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66.

Além do que, nos termos da Súmula CARF nº 2, não cabe a este Conselho se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

## **Da alegada impossibilidade de cobrança de multa de ofício em razão da suspensão da exigibilidade das contribuições**

Segundo as alegações trazidas no recurso voluntário e corroboradas pela manifestação apresentada em face da diligência, não caberia a aplicação da multa de ofício, uma vez que a majoração do FAP estava sendo discutida administrativamente, com a exigibilidade suspensa e tendo o lançamento sido realizado apenas para prevenir a decadência.

O Recorrente aduz, ainda, que no julgamento do REsp nº 1.131.051/SP, realizado na sistemática dos recursos repetitivos, teria sido “decidida a impossibilidade de lavratura de auto de infração enquanto pendentes umas das causas de suspensão da exigibilidade do crédito previstas no artigo 151 do CTN”.

Por fim, alega que a impossibilidade de lavratura da multa não diz respeito apenas aos casos envolvendo o depósito do montante integral ou aqueles enquadrados nos incisos IV e V do art. 151 do CTN, uma vez que, em seu entendimento, a “suspensão da exigibilidade é realizada de maneira genérica, sem preconizar qualquer distinção com as demais espécies”, em especial na situação fática peculiar do caso em análise, com processo administrativo prévio ao lançamento fiscal.

Todavia, em que pese a defesa, não merecem guarida tais alegações.



Primeiramente, o excerto de decisão do STJ, transcrita *in verbis* na manifestação de fls. 5.614 a 5.623, não consta do REsp nº 1.131.051/SP, mas pode ser encontrado no REsp nº 1.140.956/SP, de 24/11/10, de Relatoria do Min. Luiz Fux, no qual restou assim consignado, *in litteris*:

2. É que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, com a lavratura do auto de infração.

3. O processo de cobrança do crédito tributário encarta as seguintes etapas, visando ao efetivo recebimento do referido crédito:

a) a cobrança administrativa, que ocorrerá mediante a lavratura do auto de infração e aplicação de multa: exigibilidade-autuação;

b) a inscrição em dívida ativa: exigibilidade-inscrição;

c) a cobrança judicial, via execução fiscal: exigibilidade-execução.

(Grifos no original)

Como de nota, a decisão é clara ao destacar atos de cobrança e processo de cobrança, asseverando que a suspensão da exigibilidade impede os atos de cobrança, os quais são posteriores ao lançamento, que se dá com a lavratura do auto de infração. Logo, se a suspensão da exigibilidade impede os atos de cobrança, não está a impedir a lavratura da autuação.

No lançamento, a fiscalização apenas constitui/declara o crédito tributário, tornando-o líquido para posterior cobrança.

Quanto ao art. 151 do CTN, tomando-se por base os exatos termos do seu enunciado, nota-se, de forma cristalina, que seu comando não é direcionado às obrigações tributárias dos contribuintes, mas sim a um direito específico da Fazenda Pública, qual seja, o direito de exigir (cobrar) o crédito tributário. Confira-se:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Aliás, conforme bem lembrado pela decisão de primeira instância, o Recorrente não adimpliu a obrigação tributária segundo a qual os contribuintes devem informar, em GFIP<sup>2</sup>, o FAP majorado que lhes foi atribuído, mesmo que este tenha sido objeto de questionamento, sendo esta, inclusive, a orientação contida em publicação do Ministério da Previdência Social destinada a orientar os contribuintes no momento da elaboração da GFIP:

Perguntas Frequentes – FAP 2010, Vigência em 2011, e processamentos posteriores

<sup>2</sup> Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social.

26. O contribuinte deve declarar a totalidade da contribuição relativa ao RAT na GFIP, mesmo que haja impugnação ao FAP anual?

Mesmo havendo impugnação ao FAP, o contribuinte deve declarar na GFIP a totalidade da contribuição relativa ao RAT (inciso II, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991), incluindo eventual majoração em razão do FAP que lhe foi atribuído, conforme o Manual GFIP/Sefip, Cap. IV, item 7, p.125.

Tal orientação encontra-se prevista no art. 72, §§ 15 e 16, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/09, que se constitui em norma complementar do Direito Tributário (art. 96 do CTN), e que assim estabelece:

Art. 72 [...]

[...]

§ 15. **O FAP atribuído às empresas poderá ser contestado perante o órgão competente no Ministério da Previdência Social**, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data de sua divulgação oficial. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

§ 16. O processo administrativo de que trata o § 15 tem efeito suspensivo até decisão final da autoridade competente, **ficando o contribuinte obrigado a informar em GFIP o FAP que lhe foi atribuído e a retificar as declarações caso a decisão lhe seja favorável**. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

(Grifo nosso)

Contudo, retornando à multa em si, constata-se que há, deveras, três situações nas quais a multa é dispensada, quais sejam, nas hipóteses dos incisos IV e V do art. 151, do CTN, e no caso de haver depósito judicial.

No caso dos incisos IV e V do art. 151 do CTN, que tratam da concessão de medida liminar em mandado de segurança, bem como da concessão de medida liminar e tutela antecipada em outras espécies de ação judicial, o art. 63 da Lei 9.430, de 27/12/96, é expresso ao afastar a aplicação da multa de ofício:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

Seguindo nessa linha, temos a Súmula CARF nº 17:

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

No caso de depósito judicial, por sua vez, a jurisprudência desse Conselho também é firme em afastar a multa de ofício em relação ao crédito lançado que tenha sido objeto de depósito judicial. Essa é a inteligência da Súmula CARF nº 132:

No caso de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito.

Nas demais hipóteses previstas no art. 151 do CTN, como no caso das reclamações e recursos em processos administrativos, não há nenhum ato normativo ou jurisprudência em relação aos quais este julgamento esteja vinculado e que afaste a aplicação da

penalidade, o que impõe a sua manutenção, uma vez que o CTN é taxativo ao exigir previsão legal para a dispensa de penalidades:

Art. 97. **Somente a lei pode estabelecer:**

[...]

VI - **as hipóteses** de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou **de dispensa** ou redução **de penalidades**

(Grifo nosso)

E quanto à alegação do Recorrente de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não distingue as situações previstas no art. 151, do CTN, de fato, todas as situações previstas nos incisos desse dispositivo acarretam a suspensão da exigibilidade crédito, porém, como visto alhures, tal suspensão é apenas da exigibilidade e não do lançamento em si, que pode vir ou não acompanhado de multa de ofício, a depender da legislação específica ou da jurisprudência vinculante.

Sendo assim, no caso em tela, por não haver fundamento legal/jurídico capaz de justificar a não aplicação da multa de ofício, esta deve ser mantida.

### **Da alegada falta de previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa de ofício**

Alega o Recorrente que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal, porém, não comungamos desse entendimento.

Vejamos, primeiramente, o que dispõe o CTN a esse respeito:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º **A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.**

[...]

Art. 139. **O crédito tributário decorre da obrigação principal** e tem a mesma natureza desta.

[...]

Art. 161. **O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(Grifo nosso)

Da exegese dos dispositivos acima, tem-se que a multa lançada de ofício (penalidade pecuniária) constitui uma obrigação principal da qual decorre o crédito tributário, estando, este, sujeito a juros de mora quando não pago no vencimento. Logo, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Em outras palavras, como a multa de ofício integra o crédito tributário e este está sujeito a juros de mora por inadimplência, por decorrência lógica, a multa de ofício também está sujeita a juros de mora.

Segue nesse sentido a Solução de Consulta n.º 47 da Cosit, de 04/05/2016:

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Acrescente-se que a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, à Taxa Selic, se encontra consolidada neste Conselho, conforme se observa no enunciado da Súmula CARF n.º 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Dessa forma, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

### **Conclusão**

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira